

鉴于此,笔者对推进管理会计信息化建设提出以下几点建议:首先,要转变管理层的管理理念。管理层和董事会作为企业的决策者和决策机构,应充分了解信息化建设对管理会计体系建设的重要性,认识到管理会计的发展必须以信息技术为基础,实现会计与业务的有机融合,以推动管理会计长远发展。其次,要注重管理会计人才培养。应建立管理会计人才能力框架,完善会计工作人员评价体系;做好在职会计人员培训,鼓励财务工作人员“走出去”,开拓宏观管理视野;高校应加强管理会计课程体系建设以及管理会计领域师资队伍的培养,注重提高学生对信息技术的掌握和实践。第三,要加快企业财务共享服务中心建设,实现会计职能向管理决策转变。第四,应加快管理会计软件开发。由于软件开发者对财务会计操作流程细节理解不透彻,导致开发出的系统常有不合理之处,后期完善比较费时费力,因此,在开发过程中,软件开发者要注重与财务人员沟通,了解其需要,进而有针对性地进行改进。第五,要鼓励咨询服务中介机构拓展服务领域并规范其行为。政府及相关管理部门应加快管理咨询服务机构信用评价体系建设,促进机构发展;咨询机构也应努力不断扩大业务范围,通过建立大数据库帮助企业更深入、广泛地挖掘行业数据进行决策分析。第六,要将管理会计信息化纳入企业信息化建设规划。要在企业各部门间搭建统一的管理会计信息平台,从根本上杜绝“信息孤岛”现象的出现;要对会计信息系统操作合理分配权限,每人一个密码且只限本人操作职责范围内的业务,杜绝越权和职责不明情况发生。□

(作者单位:中国煤炭科工集团有限公司)

责任编辑 李卓



傅元略

**管理会计理论应用过程也是接受企业(或其他组织)的管理会计实践检验的过程,在这一实践检验的过程中也会发现新问题,需要理论研究者对理论进行改进和扩展,然后再回到实践中加以经验论证和实践检验,如此循环不断,使得这些理论模型和命题结论更为完善,更具有指导企业(或其他组织)的实际战略管理、管理控制和绩效管理的现实意义。**

《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》(以下简称《指导意见》)指出,要推动加强管理会计基本理论、概念框架和工具方法研究,形成中国特色的管理会计理论体系。这给学术界提出了很大挑战,同时也给管理会计学者提供了很多研究问题。诸如什么是管理会计理论、它包含哪些主要内容、有没有其核心理论、对管理会计实务有何重大影响?管理会计理论体系是怎样构成的?中国特色的管理会计理论体系应当如何体现其特色?笔者拟对上述问题进行简要探讨。

### 一、管理会计理论的涵义

《指导意见》把管理会计界定为主要服务于单位内部管理需要,通过利用相关信息有机融合财务与业务活动,并在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。目前,管理会计学术界往往热衷于探究管理会计理论的深奥度,实务界人员往往热衷于实务过程的细节而不考虑其系统性。根据笔者的研究经验来看,管理会计是一个复杂的管理控制系统,过分追求深度或过分追求应用的细节都很难恰如其分地描述这个复杂的系统。本文拟从“系统观”和“理论源于实践”的角度来探讨管理会计理论的涵义。

管理会计理论是对管理会计实践中的问题进行研究形成的系统性结论,而且是能直接用于解释、评价、指导和完善管理会计实践的首尾一贯制的知

# 中国特色的管理会计理论问题探讨

识体系。管理会计理论具有如下特征：

1. 管理会计理论来源于管理实践。从管理会计的定义来看，管理会计是要为具体单位解决战略规划与经营计划、管理控制(含成本管控)、绩效管理和各种决策等实际管理活动中的问题，总结这四大方面的解决方案，进而形成的首尾一贯的知识体系，就是管理会计理论。可见，管理会计理论是来源于对战略规划、管理控制、绩效管理和实际决策支持等四大方面实践问题的研讨成果。

2. 管理会计理论应接受管理实践的检验并指导管理实践。所有管理会计理论都是对现实生活中涌现出的许多管理会计问题解决方案的归结，这些理论不仅要求概念上的可定义性，而且要求其模型的可操作性、可计量性。诸如，成本管控、战略绩效管理理论不仅在概念上要可定义，而且其理论模型要具备可操作性、可计量性，并且要能够直接应用于解决实际的管控和绩效管理问题。管理会计理论应用过程也是接受企业(或其他组织)的管理会计实践检验的过程，在这一实践检验的过程中也会发现新问题，需要理论研究者对理论进行改进和扩展，然后再回到实践中加以经验论证和实践检验，如此循环不断，使得这些理论模型和命题结论更为完善，更具有指导企业(或其他组织)的实际战略管理、管理控制和绩效管理的现实意义。

3. 管理会计理论体系的建立是一

个漫长的过程，它随着管理会计实践的需要不断发展和完善。管理会计理论是一个年轻的理论，它的发展过程大致如下：20世纪初的成本核算和管理，20世纪60年代安东尼提出的管理控制理论和预算管理控制，20世纪80年代的作业成本法(ABC)和作业成本管理(ABM)，20世纪90年代的平衡计分卡和绩效管理理论，这些理论被世界诸多企业和事业单位用来创造和管理巨额财富。这既是一个理论体系的发展过程，也是人们对管理会计实践理性认识进一步升华的过程。管理会计理论从20世纪60年代开始有了较大发展，但20世纪70~80年代，管理会计理论研究的进展相对放缓。如今在中国，管理会计理论的发展正在兴起一个高潮，相信中国特色的管理会计体系建设能够不断为管理会计理论体系增添新内容。

## 二、管理会计理论体系的构成

管理会计理论体系是指战略规划与经营计划、管理控制系统、绩效管理和各种决策支持等子系统的有关理论共同形成的有机整体。下面简要阐述各子系统的功能及有关理论。

1. 战略规划与经营计划子系统。一个高效的企业必定有一个行之有效的战略规划和经营计划子系统(简称为规划系统)。管理会计理论就是在战略规划中主要突出从企业的使命和愿景及其经营发展战略中提炼出若干个关键

指标来描绘企业发展目标而形成的一套首尾一贯的知识体系。当然，在对企业战略进行描绘时可以用定量和非定量的关键指标，制定企业战略时提倡应用SWOT计分卡方法，具体规划操作时应关注主要责任人和责任单位对达到企业战略总体目标所必需开展的确定关键业务及其业绩目标。

2. 管理控制子系统。管理控制系统的理论有望成为管理会计理论体系的核心。笔者2014年提出了管理控制机制的三大要素：控制目标设定、内部报告体系和责任人激励，而且这一论文专门从理论上阐明了管理控制机制在管理会计中处于核心地位，同时论证了管理控制机制创新是推动管理会计理论发展的动力。另外，笔者也强调在考虑到与公司治理实务对接时，可按照现行企业制度的基本要求和有关法律的具体规定，构建两权(股东和代理人控制权)、四层级(股东层级、董事会与监事会层级、高层经理层、中层经理与基层经理)的现代企业管理控制模式。此外，该管理控制机制在公司治理理论方面也形成了一定的新突破，这一突破体现为根据网络化环境下每一层级的信息均可适时同步获取、组织结构发展的扁平化趋势、网络监控系统层级越少其效率越高三方面提出的适应网络化环境的扁平化两层级适时管理控制模式，即高层适时监控和基层适时管理控制，而且这种管理控制理论也是体现中国特色的管理会计理论的重要

部分。

3. 战略绩效管理子系统。该系统的重点在于规划和计划关键指标评价与激励制度融合,同时还要将中国的“人本管理”新理念融合到战略绩效管理中。在战略绩效评价和考核中,评价责任人的绩效既是一个复杂的管理系统,也是一个复杂的社会系统,其中所涉及的人的心理和行为、人际关系具有较大的灵活性和不确定性,难以用精确的硬指标来表述。由此,应该在会计原有的财务指标货币度量基础上引入软度量概念以适应管理会计对绩效的灵活性和不确定性的度量。这样的结合研究可体现中国的特色,亦可创出具有国际影响力的研究成果。此外,还可以将战略绩效管理与管理控制融合在一个整合的系统中进行研究。

4. 决策支持子系统。单位各层级都需要决策支持系统,决策支持系统主要是对各层级业务流程全过程的各种不同决策点进行细分,分别建立决策支持数据库和模型库,其目的是全面支持单位的各种决策并促使单位各层级做好、做对决策。这方面的理论研究中也能嵌入中国特色,进而创出具有国际影响力的管理会计支持决策的理论成果。

### 三、管理会计理论研究的中国特色体现

如何在理论体系中体现中国特色是当前面临的研究难题。本文建议从以下三方面开展研究来展现中国特色的管理会计理论。

第一,从中国组织治理和管理控制的实践模式以及信息化的先进经验中提炼管理会计理论。根据笔者的研究经验,在管理控制(管理会计)系统设计中,必须注重控制机制三要素(目标设定、内部报告和责任激励)的创新和管理控制系统各关键部分之间相互



图 / 孙进山

作用的过程及方式创新,并倡导在管理控制系统设计过程中贯穿三个新理念:战略管控理念、激励新理念、全员参与。这种设计理论体现了中国企业在管理会计应用方面的特色,表现为管理控制创新和战略目标落实到责任人的目标设计、内部信息报告和激励机制上,同时也将战略规划、战略控制和战略实施与管理控制机制融合。我们还可以结合企业对管理会计的需求来寻求中国特色管理会计理论研究的途径。笔者建议从企业需求出发,将管理控制机制理论与社会学、心理学和组织行为等理论进行交叉研究,以取得更多创新性的具有中国特色和国际影响力的研究成果。

第二,充分利用以中华优秀传统文化为核心的“东方智慧”,以“系统观”、“整体观”为主导的思想体系,将实现“整体的优化效应”作为最高追求目标。中国特色的管理会计理论就是以东方智慧为主导思想和以实现整体优化效应为目标来进行管理会计理论研究的。如管理控制和战略绩效管理,可以引入“东方智慧”的中医的定性(望、闻、问、切,重综合判断)分析方法来设计制度

和控制系统。基于中国传统的系统观是从局部上升到整体(如中医从人体整体器官的运行状态查病源、定治疗方案),从理性上升到悟性(如高明的中医辩证施治是不可能程式化的,其中包含了许多只可意会、不可言传的因素)(余绪缨,2005),因此,我们应该善于向博大精深的中国东方智慧吸取营养,展现有中国特色的研究成果,进而建立具有中国特色的管理会计理论体系。

第三,扎根于中国的制度背景、社会和组织文化。中国所推进的政治经济制度经历着之前从未尝试过的创新和变革,在这复杂多变的发展过程中出现了大量包括宏观管理会计问题和微观(组织或企业)在内的实际管理会计问题。由于这些问题产生于中国特定的社会实践条件之下,因此无法直接套用西方现代管理会计理论来解决,况且西方的管理会计理论也不是非常成熟。因此,笔者认为这方面的管理会计理论研究更具有挑战性,也更能体现中国特色。

(作者单位:厦门大学会计发展研究中心)

责任编辑 王雅涵